

DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA O LUCRO REAL

Disponível em: <https://www.wamancio.com.br/despesas-dedutíveis-para-o-lucro-real/>

1 – INTRODUÇÃO

As empresas de Lucro Real efetuam a tributação de IRPJ e CSLL através dos resultados apurados entre as receitas e despesas, e ajustando através do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), ocorre que nem todas as despesas pagas pela empresa serão consideradas dedutíveis, devendo ser analisada a utilização e aplicabilidade da mesma sobre a ótica da atividade explorada.

Neste procedimento abordaremos as despesas que podem ser consideradas como dedutíveis para apuração do Lucro Real.

2.1 – O USO DO CUPOM FISCAL

Segundo a Lei 9532/97, Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

- a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;
- b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;
- c) a data e o valor da operação.

Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada.

2 – REGIME DE DEDUTIBILIDADE – PROVA DOCUMENTAL

As receitas e despesas no lucro real acompanham sempre o regime de competência, portanto as despesas serão dedutíveis na determinação do Lucro Real segundo o regime de competência. Lei nº 6.404/1976, art. 177.

A legislação fiscal exige, que as despesas operacionais estejam devidamente suportadas por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc.

Em se tratando de uma nota fiscal de serviço por exemplo, ela precisa ter a especificação completa do serviço executado, devendo seguir as regras estabelecidas pela legislação municipal.

A comprovação da assunção e/ou pagamento das despesas, deve ser feita, em tese, através da apresentação de documentos fiscais e/ou recibos (quando aplicável) idôneos e hábeis..

A Receita Federal considera como documento inidôneo quando emitido em nome da pessoa jurídica que não exista de fato e de direito, apesar de constituída formalmente, não possua existência de fato ou seja desativada, extinta ou baixada no órgão competente. Os documentos inidôneos não servem para amparar custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real.

No caso dos dispêndios com a prestação de serviços de terceiros, deve-se priorizar os contratos entre as partes juntamente com demais provas que evidenciem a sua necessidade.

Orienta-se que os pagamentos sejam feitos rigorosamente com cheques nominais ou transferências bancárias a favor do prestador de serviços, de acordo com a Nota Fiscal/Fatura ou Recibo correspondente.

3 – DESPESA OPERACIONAL DEDUTÍVEL

São dedutíveis os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, e que, além disso, sejam usuais e normais na atividade por esta desenvolvida, ou à manutenção de sua fonte produtiva, e ainda estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Nos casos em que o contribuinte se deparar com a falta de legislação que mencione com exatidão a dedução de uma possível despesa, logo deverá se voltar à menção contida no artigo 299 do RIR/99 nos casos em que a operação analisada satisfaça o referido conceito, poderá então considerar como dedutível.

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 47.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O disposto neste item aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagas a terceiros. Lei nº 4.506/1964, art. 45, § 2º.

As despesas mais usuais são as previstas do art. 300 ao 372 do RIR/99.

4 – PRINCIPAIS DESPESAS E SUAS CLASSIFICAÇÕES

4.1 – A INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em relação à dedução do valor a ser recolhido de CSLL da sua própria base de cálculo o artigo 1º da Lei 9.3176/96, veda expressamente a dedução:

“Art. 1º. O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo”.

4.2 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Poderá ser computada, como custo ou encargo em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. Lei nº 4.506/1964, art. 57

A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Somente será permitida a depreciação de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Lei nº 9.249/1995, art. 13, inciso III.

Sobre a amortização, poderá ser computada, como custo ou encargo em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração.

Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Lei nº 9.249/1995, art. 13, inciso III.

Quanto à exaustão, poderá ser computada, como custo ou encargo em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração. Lei nº 4.506/1964, art. 59.

4.3 – DESPESAS COM LEASING

Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.

As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.

4.4 – CONSERVAÇÃO E INSTALAÇÃO DE BENS

Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação

Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

4.5 – DESPESAS COM VEÍCULOS

Em se tratando de despesas com veículos registrados no ativo imobilizado da empresa, as despesas com combustíveis e manutenção, poderão ser consideradas como dedutíveis, pois por presunção legal, são necessárias à atividade da empresa.

Porém em se tratando de despesas com combustíveis e manutenção em veículos dos empregados, administradores ou sócios da empresa, dependerá muito da atividade dela.

Uma clínica médica, por exemplo, dificilmente conseguirá comprovar a necessidade da utilização de um veículo, considerando que são os pacientes que vão até a clínica. Já para uma atividade de engenharia ou consultoria, por exemplo, fica mais fácil de comprovar a necessidade da utilização de um veículo na atividade da empresa.

As despesas de combustíveis e de manutenção de veículo de propriedade de empregado, pagas pelo empregador como ressarcimento pelo uso no trabalho, desde que exigido pelas atividades usuais ou normais desenvolvidas pela empresa, de acordo com o Parecer Normativo CST n° 643/1971, são admitidas como operacionais. A empresa deve corroborar o ressarcimento das despesas efetivamente ocorridas com a documentação original dos gastos.

4.6 – DESPESAS COM VIAGENS

As despesas com viagens e com veículos destinadas a custear diárias, despesas com alimentação e pousada, para que possam ser aceitas como despesas operacionais, devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

Não serão aceitos apenas relatórios de viagens sem documentação que assegurem os requisitos de normalidade e necessidade da empresa.

4.7 – DESPESAS FINANCEIRAS

As despesas de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos para aquisição de bens do ativo imobilizado, sejam os obtidos diretamente junto aos fornecedores, sejam os pactuados com terceiros com aquela finalidade, tais como juros e comissões, quando destacadas no contrato, de acordo com o Parecer Normativo CST n° 127/1973, são consideradas despesas operacionais.

4.8 – DESPESAS COM MULTAS

As multas que podem ser consideradas como dedutíveis são as multas impostas por infrações que não resultem a falta ou insuficiência de pagamento de tributo e as multas de natureza compensatórias. Já as multas relativas a infrações que resultem na falta ou insuficiência de pagamento de tributos serão dedutíveis quando forem de natureza compensatória. Lei n° 9.430/1996, art. 61 e §§ 1° e 2°

Neste contexto, podemos salientar que as infrações que não resultam da falta ou insuficiência de pagamento são aquelas relativas as obrigações acessórias, como exemplos podemos citar: as multas relacionadas as declarações de rendimentos, Imposto de renda retido na fonte e multas de ofício.

4.9 – CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

Existem as doações dedutíveis no lucro real, e aquelas dedutíveis diretamente no IRPJ devido, além das doações dedutíveis, mas com limites.

A partir de 01-01-96, somente são dedutíveis as doações para projetos culturais de que trata a Lei nº 8.313/1991, as efetuadas para instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo 213 da Constituição Federal e as efetuadas a entidades civis, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou em benefício da comunidade local.

4.10 – FURTO E APROPRIAÇÃO INDÉBITA

Somente são dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresenta queixa perante a autoridade policial. RIR/99, art. 364

4.11 – PERDÃO DE DÍVIDA

O perdão de dívida, por se tratar de uma mera liberalidade, não é uma despesa dedutível para quem está concedendo o perdão e para quem está recebendo o perdão é uma receita tributável.

4.12 – BRINDES

As mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a organização ou a empresa, em que a forma de contemplação é instantânea, embora não tenham valor comercial, não são consideradas amostras, pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade, por este motivo são consideradas indedutíveis na apuração do Lucro Real.

A Solução de Consulta Cosit nº 58, de 30 de dezembro de 2013 (DOU de 18.02.2014) dispõe sobre a indedutibilidade das despesas com brindes:

EMENTA: DESPESAS COM BRINDES. INDEDUTIBILIDADE. BRINDES. CONCEITO.

Nos termos do art. 13, VII, e do art. 35 da Lei nº 9.249, 26 de dezembro de 1995, são indedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, as despesas com brindes. O termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica

de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a organização ou a empresa, em que a forma de contemplação é instantânea. Embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no art. 54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII, § 2º e art. 35; Lei nº 5.768, de 1971; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 54, inciso III; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 249, 365 e 366; Decreto nº 70.951, de 1972; Portaria MF nº 41, 2008.

4.13 – JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Lei nº 9.249, de 25 de dezembro de 1995, art. 9º, § 1º

4.14 – PERDAS NOS RECEBIMENTOS DE CRÉDITOS

Sobre a hipótese de perda no recebimento do crédito, observamos que atendido o disposto no art. 340 do RIR/1.999, podem ser deduzidas como despesas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

Para os contratos inadimplidos a partir de 08.10.2014, podem ser registrados como perda os créditos:

I – em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II – sem garantia, de valor:

a) até R\$ 15.000,00, por operação, vencidos há mais de 6 meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 15.000,00 até R\$ 100.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e

c) superior a R\$ 100.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III – com garantia, vencidos há mais de 2 anos, de valor:

a) até R\$ 50.000,00, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e

b) superior a R\$ 50.000,00, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e

IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observando-se que a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não tiver sido honrado pela empresa concordatária em concordata ou em recuperação judicial poderá também ser deduzida como perda, nas condições tratadas neste tópico.

Lei nº 9.430/1996 , art. 9º , § 7º; Lei nº 13.097/2015 , art. 8º

4.15 – PESQUISA CIENTÍFICA

Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda. Lei nº 4.506/1964, art. 53

4.16 – DEDUÇÃO DE PROVISÕES

Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas no Regulamento do Imposto de Renda, conforme mencionada nesse item.

4.16.1 – PROVISÃO TÉCNICA COMPULSÓRIA

São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável. RIR/99, art. 336

4.16.2 – PROVISÃO DE REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS

O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados. RIR/99, art. 337

4.16.3 – PROVISÃO DE REMUNERAÇÃO DE TERCEIRO SALÁRIO

O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados. RIR/99, art. 338

4.17 – FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)

Os depósitos efetuados na conta vinculada de FGTS constituirão despesas dedutíveis na apuração do lucro real das empresas. Lei nº 8.036/1990, art. 29

Os depósitos efetuados pela pessoa jurídica, para garantia do tempo de serviço de seus diretores não empregados, também são dedutíveis na determinação do lucro real. RIR/99, art. 345, parágrafo único

4.18 – DESPESA COM ALIMENTAÇÃO DE SÓCIOS

As despesas com alimentação dos sócios e/ou administradores são consideradas indedutíveis na apuração do Lucro Real (exceto quando tais gastos forem enquadrados e tributados como remuneração indireta dos dirigentes), nos termos do Art. 249, § único, alínea V, do RIR/1999.

4.19 – PRÊMIO DE SEGURO DE VIDA

O PN CST no 239/70 definiu que o valor dos prêmios de seguro de vida do sócio pago pela pessoa jurídica beneficiária da eventual indenização não constitui despesa dedutível por não ser usual e normal e também porque a eventual indenização não comporá o lucro real. O PN CST no 16/76 definiu que não se entendem, por sócio segurado, o diretor, gerente ou qualquer outro funcionário de sociedade por quotas ou ações.

O valor dos prêmios de seguro de vida pagos pela empresa, visando ressarcir-se dos prejuízos resultantes da morte de seus homens-chave, seja diretor, gerente ou empregado que não sejam sócios, poderá ser considerado como despesa operacional dedutível, desde que a beneficiária da indenização seja a própria empresa. Se a beneficiária da indenização for terceiro, o valor do prêmio pago não é dedutível na apuração do lucro real (PN CST no 2/86).

O PN CST no 2/86 não esclareceu se o valor dos prêmios de seguro de vida em grupo, pagos pela empresa em benefício de seus empregados, é dedutível como despesa operacional. O pagamento, pela empresa, de prêmios de seguro de vida em grupo em que os beneficiários das indenizações são os próprios familiares dos empregados é o mais comum de todas as modalidades de pagamentos.

O art. 360 do RIR/99 considera como despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência social, desde que destinados indistintamente a todos os seus empregados. O pagamento de prêmios de seguro de vida em grupo feito a todos os empregados indistintamente, em nosso entender, constitui uma das modalidades de assistência social, sendo dedutível como despesa operacional.

Fonte: LegisWeb

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

1 – INTRODUÇÃO

Os critérios de avaliação dos estoques são de fundamental importância para apuração do resultado contábil, por estarem diretamente relacionados ao custo.

No encerramento de resultado de cada período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social é necessário o levantamento e a avaliação dos estoques de mercadorias para revenda, matérias-primas, materiais de embalagem, produtos acabados e produtos em elaboração para formação do cálculo do custo.

Sob o aspecto contábil o item II do artigo 183 da Lei das S/A determina que deve-se avaliar os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Já a legislação do Imposto de Renda determina que o custo das mercadorias vendidas e os bens de produção serão determinados com base em registro permanente de estoques ou no valor do estoque existente, de acordo com o livro Registro de Inventário, escriturado no fim de cada trimestre ou ao término do ano-calendário, conforme o caso.

2 – LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO

2.1 – CÓDIGO CIVIL

O art. 1.187 do Código Civil/2002 regula a função do livro Registro de Inventário, determinando que na coleta dos elementos para o inventário serão observados os seguintes critérios de avaliação:

I – os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

II – os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este seja inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

III – o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

IV – os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se proceda, anualmente, à sua amortização:

a) as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a 10% (dez por cento) do capital social;

b) os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a 12% (doze por cento) ao ano, fixada no estatuto;

c) a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.

2.2 – IMPOSTO DE RENDA

O art. 261 do Decreto nº 3.000/99 – RIR determina que, no livro Registro de Inventário deverão ser arroladas com especificações que facilitem sua identificação as mercadorias, as matérias-primas, os produtos manufaturados, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do encerramento do período de apuração.

a) Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão efetuar o levantamento e a avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração dos resultados. Assim, a empresa fica obrigada a escriturar o livro Registro de Inventário ao final de cada trimestre, se apurar o lucro real trimestralmente ou somente em 31 de dezembro, no caso de pagamento do Imposto de Renda mensal sobre base de cálculo estimada.

No entanto, se a empresa mantiver registro permanente de estoques, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física, ao final do período de apuração relativo ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

b) Lucro Presumido

As empresas tributadas com base no lucro presumido devem proceder ao levantamento e à avaliação dos estoques em 31 de dezembro, uma vez que estão obrigadas a escriturar, nessa data, o livro Registro de Inventário.

2.3 – FORMALIDADE

Os bens devem ser discriminados individualmente, com especificações que indiquem a sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e o valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento.

O livro Registro de Inventário ou as fichas que o substituem devem ser autenticados pelo Órgão de Registro do Comércio.

Como a legislação do Imposto de Renda não determinou o uso de um modelo próprio para o livro Registro de Inventário, as pessoas jurídicas poderão utilizar o livro Registro de Inventário, modelo 7, aprovado pelo Convênio SINIEF nº 70.

Entretanto, para satisfazer as legislações do Imposto de Renda e do IPI/ICMS, deve-se proceder a determinadas adaptações no sentido de harmonizar as referidas legislações.

3 – CUSTO DE AQUISIÇÃO

De acordo com o art. 289 do RIR/99, o custo de mercadorias para revenda, assim como o das matérias-primas e outros bens de produção, compreende, além do valor pago ao fornecedor, o valor correspondente ao transporte (fretes), seguro e dos tributos devidos na aquisição ou na importação, excluídos os impostos recuperáveis através de crédito na escrita fiscal.

As mercadorias ou bens importados têm seu custo avaliado por todos os valores dispendidos até a data da entrada no estabelecimento importador, tais como taxas bancárias, gastos com desembaraço aduaneiro, honorários de despachante, etc.

4 – CUSTO INTEGRADO

A empresa pode avaliar seus estoques de produtos em fabricação e acabados, de acordo com os critérios da contabilidade de custos integrado com o restante da escrituração, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

De acordo com § 2º do art. 294 do RIR/1999, considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I) apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III) apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV) que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do exercício segundo os custos efetivamente incorridos.

Para estes fins, o fisco aceita o critério de rateio sequencial de custeio por absorção para os custos indiretos e apropriação dos custos diretos por anotação, cujos comprovantes devem ficar a disposição da Receita Federal pelo prazo de prescrição dos impostos.

5 – CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA E MATÉRIAS-PRIMAS

De acordo com as normas contábeis, a pessoa jurídica deverá promover ao final de cada exercício o levantamento e avaliação dos estoques, adotando um dos seguintes critérios:

I) pelo custo médio ponderado;

II) pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS – primeiro a entrar, primeiro a sair);

III) pelo preço de venda, subtraída à margem de lucro;

IV) pelo custo da última mercadoria que entrou – UEPS – último a entrar, primeiro a sair.

Nota: Não é permitida, pela legislação do Imposto de Renda, a avaliação dos estoques pelo método UEPS – último a entrar, primeiro a sair.

5.1 – CUSTO MÉDIO PONDERADO

Sistemática baseada no custo médio de aquisição dos bens, apurado em cada entrada de mercadorias ou matéria-prima, que se ajusta pelas quantidades das compras em relação a quantidade total do estoque de cada item.

[...]

De acordo com o Parecer Normativo CST nº 06/1979, o Fisco admite que as saídas sejam registradas unicamente no final do mês, desde que avaliadas ao preço médio, sem considerar a baixa para fins de cálculo daquele custo médio.

[...]

5.2 – PEPS

Primeiro a entrar, primeiro a sair, neste método, as saídas do estoque são avaliadas pelos respectivos custos de aquisição, pela ordem de entrada, resultando que o estoque ficará sempre avaliado aos custos das últimas compras.

[...]

5.3 – PREÇO DE VENDA, SUBTRAÍDA A MARGEM DE LUCRO

A legislação do Imposto de Renda permite, ainda, avaliar os estoques de mercadorias com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

Neste caso, observamos que deve ser adotado um critério razoável para identificação da margem de lucro, considerando que a margem de lucro corresponde à diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição ou produção dos bens, não pode o contribuinte atribuir uma margem de lucro qualquer para avaliação dos estoques, uma vez que tal procedimento pode implicar numa superavaliação ou subavaliação dos valores e, conseqüentemente, na majoração dos resultados, que pode resultar em autuação fiscal.

6 – REGISTRO PERMANENTE DE ESTOQUES

Para se utilizar o controle permanente de estoques, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

I – o registro permanente de estoques pode ser feito em livros, fichas ou em formulários contínuos emitidos por processamento de dados, sendo que os modelos são de livre escolha da empresa e cujos saldos serão transpostos para o livro Registro de Inventário;

II – os registros deverão ser feitos em ordem cronológica, sendo aberta uma ficha para cada espécie de bem a controlar;

III – o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas na produção deverá corresponder ao total dos valores lançados durante o período na coluna “saídas”;

IV – ocorrendo devoluções, tanto de compras como de vendas efetuadas, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

a) no caso de devolução de compras, serão registradas na ficha de estoque na coluna “entradas” de forma negativa (entre parênteses), pelo mesmo valor lançado por ocasião da aquisição;

b) no caso de devolução de vendas, serão registrados na ficha de estoque na coluna “saídas”, também de forma negativa, pelo mesmo valor da saída correspondente;

c) o lançamento da devolução implica em ajuste do custo médio, uma vez que este fato altera o saldo físico e monetário do estoque;

d) os gastos relativos às devoluções de compras ou vendas, tais como fretes, seguro, etc., serão tratados como despesas operacionais, não sendo agregados ao custo;

V – a empresa que possuir registro permanente de estoques só estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do exercício.

Um exemplo de registro permanente de estoques são os modelos de fichas para controle de estoque utilizado no item “5” deste procedimento.

7 – FALTA DO REGISTRO PERMANENTE DE ESTOQUES

A pessoa jurídica que não possuir registro permanente de estoques deverá promover, ao final de cada exercício, o levantamento físico dos seus estoques, sendo que os estoques encontrados serão avaliados pelo preço praticado nas compras mais recentes, constantes das Notas Fiscais de aquisição, excluídos os impostos quando recuperáveis (IPI/ICMS).

8 – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – CMV

O custo das mercadorias vendidas representa a baixa nas contas de estoque dentro do período de apuração, ou ainda as vendas do período.

Quando o controle de estoques não se baseia em registro permanente de estoque, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas no processo de produção é obtido através da seguinte fórmula:

$CMV = EI + C - EF$ (custo das mercadorias vendidas = estoque inicial mais compras do período, menos estoque final) Onde: CMV = Custo das Mercadorias Vendidas EI = Estoque Inicial C = Compras EF = Estoque Final (inventário final)

8.1 – RESULTADO COM MERCADORIAS – RCM

O resultado com mercadorias é a diferença entre as vendas e o custo das mercadorias vendidas de determinado período.

Se o valor das vendas for maior do que o CMV, ocorre um lucro bruto;

se o valor das vendas for menor do que o CMV, ocorre um prejuízo com mercadorias, prejuízo bruto.

O resultado com mercadorias pode ser apurado através da fórmula:

RCM = V – CMV Onde: RCM = Resultado com Mercadorias V = Vendas CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

Exemplo

I – Vamos supor que a empresa exemplo efetuou as seguintes operações no mês de Dezembro de 200X:

- a) foi comprado o valor equivalente a R\$ 9.000,00 para revenda;
- b) das compras adquiridas foi devolvido R\$ 500,00 dentro do mês;
- c) foi pago R\$ 2.000,00 de fretes sobre as compras;
- d) foi vendido o valor equivalente R\$ 20.000,00;
- e) as vendas canceladas somaram R\$ 1.000,00;

Sabe-se:

- a) O estoque final de novembro de 200X foi de R\$ 10.000,00;
- b) a empresa pode aproveitar o crédito de PIS e COFINS, não-cumulativos;
- c) o estoque final inventariado em 31.12.200X foi de R\$ 12.000,00;
- d) a alíquota do ICMS utilizada foi de 17%

II – Vamos apurar as compras e vendas líquidas do período.

Compras

| | |
|-----------------------------|----------|
| Compras Brutas | 9.000,00 |
| (-) ICMS sobre compras | 1.445,00 |
| (-) crédito de PIS e COFINS | 786,25 |
| (-) compras devolvidas | 500,00 |
| (+) fretes | 2.000,00 |
| (=) Compras Líquidas | 8.268,75 |

Apuração do ICMS e PIS/COFINS sobre as compras

| | |
|------------------------------|----------|
| (+) ICMS sobre compras | 1.530,00 |
| (-)ICMS s/compras devolvidas | 85,00 |
| (=) ICMS líquido s/compras | 1445,00 |
| (+) PIS/COFINS sobre compras | 832,50 |

(-) PIS/COFINS s/ compras devolvidas 46,25
(=) PIS/COFINS líquido s/compras 786,25

Vendas

Vendas totais 20.000,00

(-) ICMS sobre vendas 3.230,00

(-) Vendas canceladas 1.000,00

(-) PIS/Cofins 1.757,50

(=) Vendas Líquidas 14.012,50

Apuração do ICMS e PIS/COFINS sobre as vendas

(+) ICMS sobre vendas 3.400,00

(-)ICMS s/vendas canceladas 170,00

(=) ICMS líquido s/vendas 3.230,00

(+) PIS/COFINS sobre vendas 1.850,00

(-) PIS/COFINS s/vendas canceladas 92,50

(=) PIS/COFINS líquido s/vendas 1.757,50

III – Apuração do Custo e Resultado com Mercadorias:

$CMV = EI + C - EF$ $CMV = 10.000,00 + 8.268,75 - 12.000,00$ $CMV = 6.268,75$ $RCM = V - CMV$
 $RCM = 14.012,50 - 6.268,75$ $RCM = 7.743,75$

9 – AVALIAÇÃO DOS PRODUTOS ACABADOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

9.1 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custo dos estoques dos produtos em elaboração e acabados deve incluir todos os custos diretos como matéria-prima, mão-de-obra direta e outros que se possa medir no produto final, e os indiretos como gastos gerais de fabricação, necessários para colocação do produto em condições de venda.

No custeio por absorção, os custos de produção incorridos, diretos ou indiretos, são atribuídos ao produto final, observando-se que:

a) os custos relativos a matéria-prima e materiais diretos serão apropriados com base nos custos apurados da forma mencionado no item 5;

b) os custos relativos a mão-de-obra correspondem aos salários e encargos do pessoal que trabalha na produção;

c) os gastos gerais de fabricação correspondem aos demais custos incorridos na produção, tais como: energia, seguros, depreciação, almoxarifado, supervisão, etc, que serão

Os custos diretos serão atribuídos diretamente a cada produto pronto ou em elaboração e os custos indiretos serão agregados aos produtos pelo processo de rateio.

9.2 – CUSTEIO PADRÃO

O custeio padrão normalmente é utilizado por grandes empresas, com operações de grande volume ou com linhas de montagem que envolvem muitas peças.

Consiste em se apurar um custo pré-determinado para cada produto com base nas suas especificações técnica e utilizar como parâmetro para produção, registrando as eventuais diferenças para o custo real apurado em contas de variação.

A legislação fiscal aceita que a empresa apure custos com base em padrões preestabelecidos (custo padrão ou “standard”), como instrumento de controle de gestão, desde que observado o seguinte (Parecer Normativo CST nº 06/1979):

a) que o padrão preestabelecido incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção;

b) as variações de custos (negativas e positivas) sejam distribuídas aos produtos de modo que a avaliação final dos estoques não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real;

c) as variações de custos sejam identificadas em nível de item final de estoque, de forma a permitir a verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

9.3 – ARBITRAMENTO DOS ESTOQUES DE PRODUTOS PRONTOS E EM ELABORAÇÃO

Quando a empresa não se utiliza da contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração, deve-se arbitrar o estoque avaliando nos seguintes critérios, conforme o art. 296 do RIR/1999:

I – Produtos em elaboração:

a) por uma vez e meia (150%) o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base (sem ICMS/IPI quando recuperáveis);

b) 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado segundo o critério do item II;

II – Produtos acabados:

– 70% (setenta por cento) do maior preço de venda do período-base, sem inclusão do IPI, mas com ICMS incluso (Parecer Normativo CST nº 14/1981).

O arbitramento pode apresentar distorções na apuração do resultado, uma vez que a percentagem de 70% é bastante elevado e, nesse caso, supervaloriza o estoque de materiais em processamento e de produtos acabados no encerramento do período-base. Essa supervalorização, em algumas situações, poderá fazer com que o custo dos produtos vendidos apresente-se negativo. É comum o custo dos produtos vendidos apresentar valor negativo quando existir grande quantidade de estoque de produtos acabados em decorrência de vendas reduzidas. Neste caso, o custo dos produtos vendidos deverá ser considerado igual a zero.

9.3.1 – APURAÇÃO DO MAIOR PREÇO DE VENDA

Considerando a avaliação do estoque de produtos acabados pelo critério do arbitramento, a determinação do maior preço de venda, em algumas situações, tem causado algumas dúvidas para valorização do estoque.

Sob o aspecto legal o inciso II do artigo 296 do RIR/1999 faz referência à expressão “maior preço de venda no período de apuração”.

No entanto pode ocorrer que determinado produto não tenha sido vendido dentro do período de apuração, neste caso, resta utilizar como parâmetro o maior preço de venda praticado no período de apuração imediatamente anterior, ainda que a legislação do Imposto de Renda seja omissa sobre a questão.

A questão torna-se mais complexa no caso de produto novo, quando não tenha se realizado a primeira venda, neste caso o que nos parece sensato é a utilização de um preço de produto similar no mercado.

Caso não exista produto similar, entendemos que o procedimento mais adequado seria utilizar o custo dos produtos que foram utilizados na produção mais a margem de lucro normalmente utilizada pela empresa.

A ideia do fisco parece ser a de penalizar as empresas que não mantêm uma contabilidade adequada de custos, no entanto, sob o aspecto contábil, causas profundas distorções de resultado.

9.4 – QUEBRAS E PERDAS DE ESTOQUE

É admissível no processo produtivo ocorrer quebras e perdas de estoque como é o caso de resíduos de matéria-prima, evaporação de produtos químicos, etc. Nesse caso, os valores relativos a quebras e perdas serão agregados ao custo de produção, sempre que naturais ao processo produtivo, e serão lançados como despesas ao resultado do período, se forem eventuais ou por outras causas não relacionadas a produção.

9.5 – SUCATAS E SUBPRODUTOS

As sucatas e os subprodutos são as sobras, pedaços, resíduos, aparas e outros materiais derivados da atividade industrial, sendo que a sucata não tem um mercado garantido de comercialização e os preços são incertos, já os subprodutos têm condições de demanda e preços competitivos.

Contabilmente, os custos incorridos dos bens sucateados devem ser agregados aos custos de fabricação, os estoques gerados de sucata para comercialização, devem ser controlados fisicamente pela empresa, no entanto não terá valor contábil. Por ocasião da comercialização da sucata, o valor da receita será reconhecido nesse momento no resultado no subgrupo “outras receitas operacionais”.

Com relação aos subprodutos, por possuírem mercado estável e preço de venda previsível, tais itens devem ser avaliados ao valor líquido de realização e considerado como redução do custo de produção do período em que foram gerados.

Por valor líquido de realização de um subproduto deve ser entendido como o valor bruto menos os impostos incidentes sobre essa venda, menos as despesas de comercialização como comissões, taxas de entrega, etc.

Quando a empresa comercializar os subprodutos, terá um valor efetivo de venda e atribuirá como redutor dessas receitas o valor dos estoques dos subprodutos e a diferença líquida será registrada como outras receitas/despesas operacionais, conforme o caso.

10 – PROVISÕES, AJUSTES E REDUÇÕES DE ESTOQUES

Para efeito de apuração do lucro real, conforme o art. 298 do RIR/99, na avaliação de estoques não são admitidas:

I – reduções globais de valores inventariados nem formação de reservas ou provisões para fazer face à sua desvalorização;

II – deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços;

III – manutenção de estoques “básicos” ou “normais” a preços constantes ou nominais.

10.1 – PROVISÃO PARA AJUSTE AO VALOR DE MERCADO

O inciso II do art. 183 da Lei das S/A, determina que o valor dos estoques seja deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado.

No entanto, desde 1º.01.96, a despesa com a constituição dessa provisão é indedutível tanto para fins de determinação do lucro real como das base cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (inciso IV do art. 298, do RIR/99).

11 – ESTOQUE DE PRODUTOS RURAIS

Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil (§ 4º do art. 183 da Lei das S/A).

A legislação do Imposto de Renda também prevê no art. 297 do RIR/1999 que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

No PN CST nº 5/86 consta que a faculdade de avaliar o estoque desses produtos ao preço corrente de mercado aplica-se não só aos produtores, mas também aos comerciantes desses produtos e aos industriais que os utilizam como insumo da produção.

Entretanto, deve-se observar que:

- a) se o valor corrente de mercado dos produtos for maior que o custo de aquisição ou produção, registrado na contabilidade, a contrapartida do aumento do ativo em virtude da avaliação do estoque a preços de mercado constituirá receita tributável (ADN COSIT nº 32/94);
- b) se o valor de mercado dos produtos for menor que o custo de aquisição ou produção registrado na contabilidade, a avaliação a preços de mercado implicará a constituição de uma provisão que cai na regra geral de indedutibilidade da qual tratamos no item anterior.

12 – COMPRAS COM PREÇO A FIXAR

De acordo com o Manual “Normas e Práticas Contábeis no Brasil – Fipecafi”, os estoques relativos a compras com preço a fixar, geralmente produtos agrícolas, são contabilizados pelo custo estimado, até que seja fixado o preço efetivo, quando é efetuado o ajuste nas contas Estoques e/ou Custo das Mercadorias/Produtos Vendidos, referente à parcela já baixada do estoque.

Fonte: LegisWeb